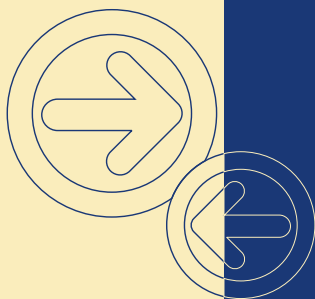


## Miejsce świadczenia przy dostawie towarów i świadczeniu usług

Celem niniejszej broszury  
jest przybliżenie polskim  
podatnikom regulacji w zakresie  
zasad określania miejsca świadczenia  
w przypadku dostaw towarów  
oraz świadczenia usług.



# MIEJSCE ŚWIADCZENIA PRZY DOSTAWIE TOWARÓW I ŚWIADCZENIU USŁUG\*

Celem niniejszej broszury jest przybliżenie polskim podatnikom regulacji w zakresie zasad określania miejsca świadczenia w przypadku dostaw towarów oraz świadczenia usług.

Miejsce świadczenia to nic innego jak miejsce opodatkowania danej czynności. Zatem jego właściwe określenie ma istotne znaczenie dla prawidłowego ustalenia państwa, w którym powstaje obowiązek podatkowy z tytułu danej czynności opodatkowanej podatkiem VAT. O ile w przypadku transakcji krajowych wskazanie miejsca świadczenia nie sprawia z reguły trudności, o tyle w sytuacjach, gdy czynność opodatkowana dokonywana jest między podmiotami z różnych państw Unii Europejskiej, może budzić rozmaite wątpliwości. Mamy nadzieję, że niniejsza broszura ułatwi Państwu właściwe stosowanie obowiązujących w tym zakresie przepisów.

W broszurze oprócz wyjaśnień odnoszących się do miejsca świadczenia w przypadku transakcji towarowych i usług, znajdziecie Państwo również przykłady transakcji, które dla przejrzystego przedstawienia mechanizmu określenia miejsca świadczenia ujęte zostały w schematy graficzne.

## **Podstawa prawna:**

- Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54, poz. 535 ze zm.),
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 27 kwietnia 2004 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 97, poz. 970 ze zm.).

\* Stan prawny na dzień 1 września 2005 r.

# Spis treści

<b>1.</b>	<b>Miejsce świadczenia przy dostawie towarów</b>	<b>3</b>
1.1.	Dostawa towarów wysyłanych lub transportowanych	3
1.2.	Dostawa towarów niewysyłanych lub nietransportowanych	3
1.3.	Dostawa towarów z montażem lub instalacją	4
1.4.	Dostawa towarów na pokładach statków, samolotów lub pociągów w trakcie części transportu pasażerów wykonywanej na terytorium Unii Europejskiej	5
1.5.	Dostawy łańcuchowe	6
1.6.	Dostawa towarów będących uprzednio przedmiotem importu	8
1.7.	Sprzedaż wysyłkowa z terytorium Polski	9
<b>2.</b>	<b>Miejsce świadczenia usług</b>	<b>11</b>
	Zasada ogólna	11
	Zasady szczególne	12
2.1.	Usługi związane z nieruchomościami	12
2.2.	Usługi transportowe	12
2.2.1.	Wewnątrzspółnotowa usługa transportu towarów	13
2.2.2.	Transport osobowy	14
	a. Drogowy transport osób	14
	b. Kolejowy transport osób	14
	c. Lotniczy i morski transport osób	15
2.3.	Usługi pomocnicze do usług transportowych	16
2.4.	Usługi pomocnicze do usług transportowych, związane bezpośrednio z transportem wewnątrzspółnotowym towarów	16
2.5.	Usługi w dziedzinie kultury, sztuki, sportu, nauki, edukacji lub rozrywki	17
2.6.	Usługi wyceny majątku rzeczowego ruchomego i na ruchomym majątku rzeczowym	18
2.7.	Usługi niematerialne	19
2.8.	Usługi pośrednictwa	20
2.8.1.	Usługi pośrednictwa i spedycji związane bezpośrednio z transportem wewnątrzspółnotowym towarów	20
2.8.2.	Usługi wykonywane przez pośredników, działających w imieniu i na rzecz osób trzecich	22
2.8.3.	Usługi pośrednictwa w dostawie towarów	23

# 1. MIEJSCE ŚWIADCZENIA PRZY DOSTAWIE TOWARÓW

Miejsce świadczenia w przypadku transakcji towarowych ustalane jest m.in. w zależności od rodzaju dokonywanej dostawy.

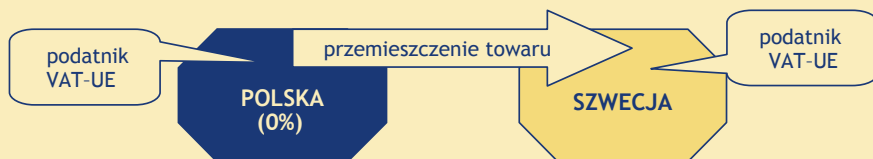
## 1.1. DOSTAWA TOWARÓW WYSYŁANYCH LUB TRANSPORTOWANYCH

Podstawa prawna: art. 22 ust. 1 pkt 1 ustawy

W przypadku dostaw towarów wysyłanych lub transportowanych przez dostawcę, nabywcę towarów lub osobę trzecią (np. przez wynajętego przewoźnika) miejscem świadczenia jest, co do zasady, **miejsce, w którym towary znajdują się w momencie rozpoczęcia wysyłki lub transportu.**

### Przykład:

Polski podatnik VAT UE dokonuje dostawy towaru na rzecz szwedzkiego podatnika VAT UE, przy czym towar ten jest przemieszczany z terytorium Polski na terytorium Szwecji. Dostawa opodatkowana jest w Polsce, gdyż tutaj znajdują się towary w momencie rozpoczęcia wysyłki lub transportu. Ponieważ spełnia ona definicję wewnątrzwspólnotowej dostawy towaru, polski podatnik VAT UE wystawi fakturę, w której opodatkuje tę dostawę stawką 0% (jeżeli również pozostałe warunki dla zastosowania tej preferencyjnej stawki podatku zostaną spełnione).



*Uwaga: kolor granatowy oznacza państwo opodatkowania dostawy*

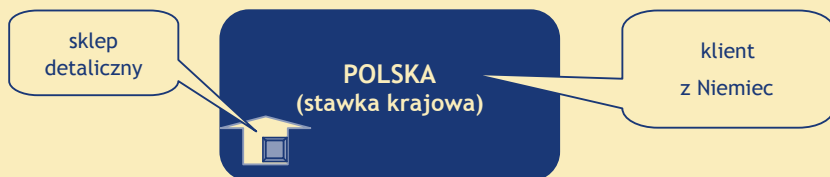
## 1.2. DOSTAWA TOWARÓW NIWYSYŁANYCH LUB NIETRANSPORTOWANYCH

Podstawa prawna: art. 22 ust. 1 pkt 3 ustawy

W przypadku dostaw towarów niewysyłanych i nietransportowanych miejscem świadczenia jest miejsce, w którym towary znajdują się w momencie ich dostawy.

### Przykład:

Polski podatnik VAT dokonuje dostawy towarów np. w swoim sklepie zlokalizowanym w jednym z miast w Polsce na rzecz klienta z Niemiec, który odbiera towar osobiście. Sprzedawca nie dysponuje informacją, czy towar zostanie przez nabywcę wywieziony. Dostawa ta jest opodatkowana w Polsce z zastosowaniem stawek podatku właściwych dla sprzedaży danego towaru w Polsce (dostawa krajowa).



*Uwaga: kolor granatowy oznacza państwo opodatkowania dostawy*

Należy zaznaczyć, iż w przypadku, gdy nabywcą jest osoba fizyczna – ostateczny konsument, dla obciążenia danej transakcji podatkiem od towarów i usług lub zwolnienia z tego obciążenia, nie ma – co do zasady – znaczenia, czy towar jest wysyłany czy nie – w takim przypadku transakcje dla klientów indywidualnych uznaje się za transakcje krajowe.

## 1.3. DOSTAWA TOWARÓW Z MONTAŻEM LUB INSTALACJĄ

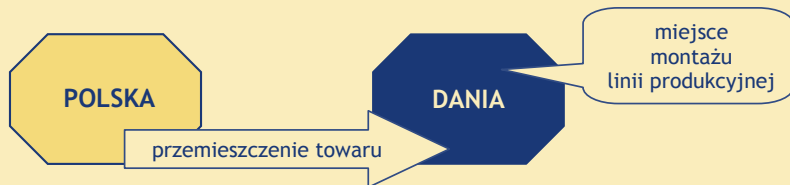
Podstawa prawna: art. 22 ust. 1 pkt 2 ustawy

W przypadku dostaw towarów, które są instalowane lub montowane, z próbnym uruchomieniem lub bez niego, przez podatnika dokonującego ich dostawy lub przez podmiot działający na jego rzecz, miejscem świadczenia jest **miejsce (państwo), w którym towary są instalowane lub montowane**. Dla prawidłowego ustalenia miejsca świadczenia istotny jest fakt, który podmiot dokonuje montażu lub instalacji towaru. Powyższa zasada nie ma bowiem zastosowania, jeśli montaż lub instalacja towaru dokonywane są przez nabywcę lub podmiot działający na jego rzecz.

### Przykład:

Polski podatnik VAT dokonuje na rzecz duńskiego podatnika VAT dostawy linii produkcyjnej i dokonuje jej montażu u nabywcy. Dostawa ta podlega opodatkowaniu w Danii. Opodatkowaniu podlega cała transakcja obejmująca wartość dostarczanego towaru wraz z montażem. Polski podatnik VAT będzie zobowiązany do rejestracji dla celów VAT w Danii oraz rozliczenia podatku z tytułu tej dostawy według stawki i regulacji obowiązujących w Danii. W przypadku gdy w Danii przepisy prawne przewidują możliwość zastosowania w takiej sytuacji procedury odwrotnego obciążenia podatkiem, tzw. *reverse charge*, polski podatnik VAT nie

będzie zobowiązany do rejestracji i rozliczenia podatku w Danii, ponieważ podatek rozliczy duński podatnik VAT.



*Uwaga: kolor granatowy oznacza państwo opodatkowania dostawy*

## 1.4. DOSTAWA TOWARÓW NA POKŁADACH STATKÓW, SAMOLOTÓW LUB POCIĄGÓW W TRAKCIE CZĘŚCI TRANSPORTU PASAŻERÓW WYKONYWANEJ NA TERYTORIUM UNII EUROPEJSKIEJ

Podstawa prawna: art. 22 ust. 1 pkt 4 i ust. 5 ustawy

Część transportu pasażerów wykonana na terytorium Unii Europejskiej to transport realizowany bez zatrzymania na terytorium państwa trzeciego, pomiędzy miejscem rozpoczęcia transportu (pierwsze na terytorium Unii Europejskiej miejsce przyjęcia pasażerów na pokład, również w przypadku, gdy przyjęcie pasażerów nastąpiło po przebytych już przez samolot, statek lub pociąg odcinku biegnącym poza terytorium Unii Europejskiej) a miejscem jego zakończenia na terytorium Unii (ostatnie na terytorium Unii Europejskiej miejsce zejścia z pokładu pasażerów, którzy zostali na niego przyjęci na terytorium Unii Europejskiej, również w przypadku, gdy zejście pasażerów nastąpiło przed dalszą trasą samolotu, statku lub pociągu biegnącą poza jej terytorium).

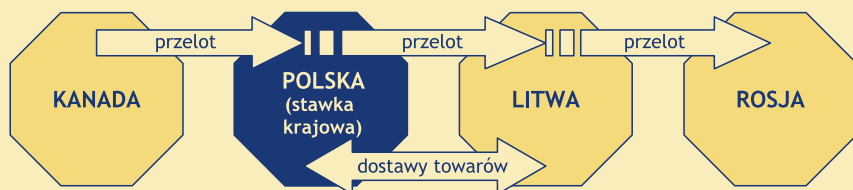
Miejscem świadczenia tego rodzaju dostaw w trakcie części transportu pasażerów wykonywanej na terytorium UE będzie **miejsce rozpoczęcia transportu pasażerów**.

Regulacja dotyczy tylko towarów, które można odpłatnie nabyć na pokładach ww. środków transportu. Takie dostawy stanowią dostawę towarów, realizowaną na podstawie umowy odrębnej od umowy przewozu osób. Rozdawanie w trakcie podróży posiłków, napojów, czy czasopism, które stanowią część składową usługi transportowej i są wliczone w jej cenę nie podlega tej regulacji.

### Przykład:

Przelot samolotu odbywa się na trasie między Kanadą a Rosją z międzylądowaniem w Polsce (Warszawa) oraz na Litwie (Wilno). Towary sprzedawane na pokładzie samolotu na trasie Toronto – Warszawa nie będą podlegać opodatkowaniu VAT na terytorium Unii Europejskiej (w tym i na terytorium Polski). Natomiast towary

sprzedane pasażerom na trasie między Polską a Litwą podlegać będą opodatkowaniu polskim podatkiem VAT. Odcinek ten stanowi bowiem część transportu na terenie Unii Europejskiej, który rozpoczął się na terytorium Polski, a zakończył się na Litwie. Dostawy towarów dokonane na ostatnim odcinku podróży, pomiędzy Litwą i Rosją, jako odbywające się po ostatnim miejscu zejścia pasażerów z pokładu, znajdującym się na terytorium Unii Europejskiej, nie będą podlegały opodatkowaniu w Polsce.



*Uwaga: kolor granatowy oznacza państwo opodatkowania dostaw*

## 1.5. DOSTAWY ŁAŃCUCHOWE

Podstawa prawna: art. 22 ust. 2 i 3 ustawy

Dostawy łańcuchowe to dostawy, w których uczestniczy kilka podmiotów i dotyczą one dostaw tego samego towaru. Polegają na tym, że pierwszy podmiot wydaje towar bezpośrednio ostatniemu w kolejności nabywcy, przy czym towar ten jest wysyłany lub transportowany. Dla takich dostaw stosuje się szczególną regulację, jeśli chodzi o ustalanie miejsca świadczenia. Polega ona na założeniu, że wysyłka bądź transport towaru przyporządkowana jest tylko jednej dostawie, przy czym jeżeli towar jest wysyłany bądź transportowany przez nabywcę dokonującego również dalszej jego dostawy, to wysyłka bądź transport przyporządkowane są, co do zasady, dostawie dokonanej dla tego nabywcy.

Przy powyższym założeniu dostawę towaru, która:

- poprzedza wysyłkę bądź transport towaru – uznaje się za dokonaną w **miejscu rozpoczęcia wysyłki lub transportu towaru**,
- następuje po wysyłce lub transporcie towaru – uznaje się za dokonaną w **miejscu zakończenia wysyłki lub transportu towaru**.

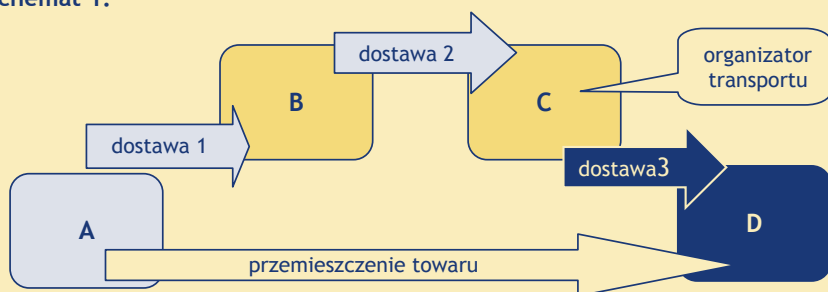
Zatem przyporządkowanie transportu bądź wysyłki towaru konkretnej dostawie w łańcuchu dostaw decyduje o miejscu opodatkowania tych dostaw.

### Przykład 1:

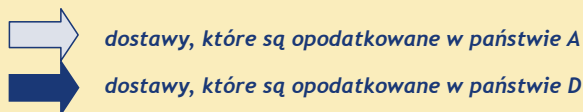
W dostawie tego samego towaru uczestniczą kolejno cztery podmioty: A, B, C, D z czterech różnych państw członkowskich UE, przy czym bezpośredni transport towaru z państwa A do państwa D organizowany jest przez podmiot C. Dostawę towaru dokonaną przez podmiot A na rzecz podmiotu B oraz dostawę dokonaną przez podmiot B na rzecz podmiotu C należy opodatkować w państwie A, nato-

miast dostawę dokonaną przez podmiot C na rzecz podmiotu D należy opodatkować w państwie D. W praktyce wiąże się to z koniecznością rejestracji dla potrzeb VAT podmiotu B w państwie A i podmiotu C w państwie D. W przypadku gdy przepisy prawne w państwie podmiotu D przewidują możliwość zastosowania w takiej sytuacji procedury odwrotnego obciążenia podatkiem tzw. *reverse charge*, podmiot C nie będzie zobowiązany do rejestracji w państwie D, ponieważ podatek rozliczy nabywca, tj. podmiot D. Dostawa towaru dokonana przez podmiot A na rzecz podmiotu B i dostawa dokonana przez podmiot B na rzecz podmiotu C opodatkowane są według stawek i regulacji obowiązujących w państwie A, przy czym należy zaznaczyć, że dostawa między B i C może stanowić wewnątrzspółnotową dostawę towarów, gdyż tej dostawie towarzyszy transport towarów. Dostawa towaru dokonana przez podmiot C na rzecz podmiotu D opodatkowana jest według stawek i regulacji obowiązujących w państwie D.

### Schemat 1:



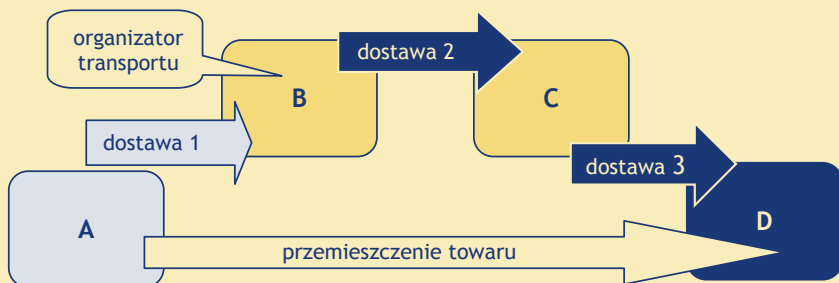
### Oznaczenia:



### Przykład 2:

Stan faktyczny taki jak w przykładzie 1, z tym, że transport organizuje podmiot B.

### Schemat 2:

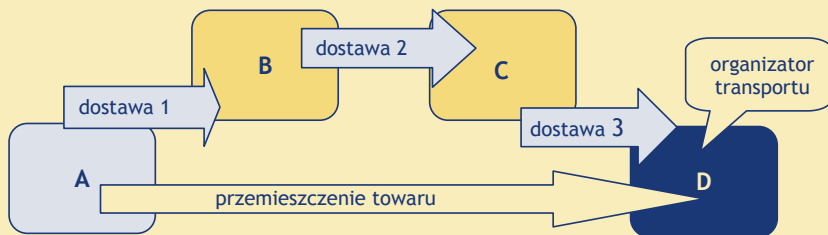


**Uwaga:** oznaczenia jak w schemacie 1

### Przykład 3:

Stan faktyczny taki jak w przykładzie 1, z tym, że transport organizuje podmiot D.

### Schemat 3:

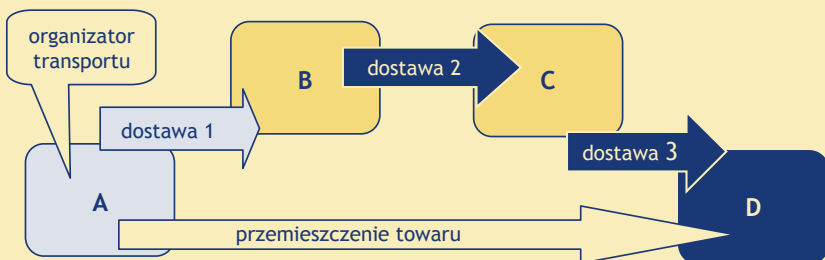


Uwaga: oznaczenia jak w schemacie 1

### Przykład 4:

Stan faktyczny taki jak w przykładzie 1, z tym, że transport organizuje podmiot A.

### Schemat 4:



Uwaga: oznaczenia jak w schemacie 1

## 1.6. DOSTAWA TOWARÓW BĘDĄCYCH UPRIEDNIO PRZEDMIOTEM IMPORTU

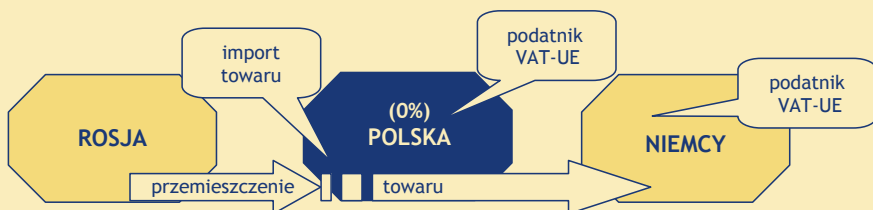
Podstawa prawna: art. 22 ust. 4 ustawy

Jeśli miejscem rozpoczęcia wysyłki lub transportu towarów jest terytorium państwa trzeciego (spoza Unii Europejskiej), dostawę towarów dokonywaną przez podatnika, który również jest podatnikiem z tytułu importu tych towarów w Polsce, uważa się za dokonaną na terytorium kraju.

### Przykład:

Polski podatnik VAT UE dokonuje dostawy towaru, który zakupił od podmiotu z Rosji, na rzecz niemieckiego podatnika VAT UE, przy czym transport tego towaru

odbywa się z Rosji przez Polskę do Niemiec. Polski podatnik VAT zobowiązany jest w Polsce do rozliczenia podatku VAT z tytułu importu towarów z Rosji. Dostawę towaru na rzecz niemieckiego nabywcy należy opodatkować w Polsce. Ponieważ dostawa ta spełniać będzie definicję wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów, podlegać będzie opodatkowaniu stawką 0%.



*Uwaga: kolor granatowy oznacza państwo opodatkowania dostawy*

## 1.7. SPRZEDAŻ WYSYŁKOWA Z TERYTORIUM POLSKI

Podstawa prawna: art. 2 pkt 23, art. 23, art. 106 ust. 5 ustawy

Sprzedży wysyłkowej z terytorium kraju dokonuje polski podatnik VAT w przypadku, gdy dostarcza towary na rzecz podatnika VAT z innego niż Polska państwa członkowskiego UE lub osoby prawnej niebędącej takim podatnikiem – **którzy nie mają obowiązku rozliczania wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów** lub na rzecz innego podmiotu niebędącego podatnikiem VAT (np. ostateczny klient z innego niż Polska państwa członkowskiego).

Warunkiem uznania dostawy towarów za sprzedaż wysyłkową z terytorium kraju jest to, że towary te muszą być transportowane z terytorium Polski na terytorium innego państwa członkowskiego UE przez podatnika dokonującego tej sprzedaży lub przez przewoźnika, któremu podatnik ten zlecił transport towarów.

Miejscem świadczenia przy sprzedaży wysyłkowej z terytorium kraju jest **państwo członkowskie przeznaczenia wysyłanych lub transportowanych towarów**. Jeśli jednak całkowita wartość wysyłanych towarów (pominiejszona o kwotę podatku) nie przekroczy w danym roku progno kwotowego ustalonego przez państwo przeznaczenia, miejscem dokonania dostawy w ramach sprzedaży wysyłkowej jest **terytorium kraju**.

W przypadku przekroczenia kwoty progowej, miejsce opodatkowania na terytorium państwa członkowskiego przeznaczenia dla wysyłanych lub transportowanych towarów obowiązuje, począwszy od dostawy następującej po dostawie, w której przekroczono tę kwotę.

### Przykład 1:

Polski podatnik VAT dokonuje dostawy towaru o wartości 2000 EURO na rzecz osoby fizycznej z Francji niebędącej podatnikiem VAT. Dostawca dostarcza towar do Francji własnym transportem. Dostawa ta spełnia definicję sprzedaży wysył-

kowej z terytorium kraju. Łączna wartość dostaw towarów, dokonywanych przez polskiego podatnika w ramach sprzedaży wysyłkowej do Francji, wynosi 30 000 EURO w danym roku i nie przekracza określonego przez władze francuskie rocznego progu sprzedaży (100 000 EURO). Miejscem opodatkowania tej sprzedaży jest w takim przypadku Polska. Dostawca wystawi fakturę VAT i zastosuje stawkę podatku przewidzianą dla sprzedaży tego towaru w kraju.



**Uwaga:** kolor granatowy oznacza państwo opodatkowania sprzedaży

### Przykład 2:

Polski podatnik VAT dokonuje dostawy towarów o wartości 8000 EURO na rzecz osoby fizycznej z Grecji niebędącej podatnikiem VAT. Dostawca dostarcza towar do Grecji własnym transportem. Dostawa ta spełnia definicję sprzedaży wysyłkowej z terytorium kraju. Łączna wartość dostaw towarów, dokonywanych przez polskiego podatnika w ramach sprzedaży wysyłkowej do Grecji wraz z ostatnią dostawą, wynosi 38 000 EURO w danym roku i przekroczyła określony przez władze greckie roczny próg sprzedaży (35 000 EURO). Miejscem opodatkowania tej sprzedaży jest Polska. Z uwagi na fakt, iż wartość dostawy przekroczyła ustalony przez Grecję próg wartościowy dla tego typu dostaw, każda następna dostawa do Grecji będzie tam opodatkowana. Polski podatnik VAT będzie wówczas zobowiązany do rejestracji dla potrzeb podatku VAT w Grecji i opodatkowania tych dostaw według stawek i regulacji obowiązujących w Grecji.



**Uwaga:** kolor granatowy oznacza państwo opodatkowania sprzedaży

### Uwaga:

Kwoty progowe nie są wartościami stałymi. Każde państwo członkowskie ustala wysokość progu we własnym zakresie. W celu sprawdzenia aktualności wysokości progu, należy skontaktować się z władzami podatkowymi w państwie członkowskim będącym państwem przeznaczenia towaru. Adresy kontaktowe organów podatkowych VAT w państwach członkowskich znajdują się na stronie: [www.mf.gov.pl](http://www.mf.gov.pl)

Przedstawione wyżej regulacje dotyczące określenia miejsca świadczenia przy sprzedaży wysyłkowej nie dotyczą:

- 1) nowych środków transportu;
- 2) towarów, które są instalowane lub montowane, z próbnym uruchomieniem lub bez niego, przez dokonującego ich dostawy lub przez podmiot działający na jego rzecz;
- 3) towarów używanych, dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich lub antyków opodatkowanych według szczególnych procedur przewidzianych dla tych towarów (marża);

Miejsce świadczenia dotyczące ww. towarów określa się na zasadach przewidzianych dla tego rodzaju towarów.

W przypadku sprzedaży wysyłkowej z terytorium kraju, której przedmiotem są wyroby akcyzowe zharmonizowane (paliwa silnikowe, oleje opałowe i gaz, napoje alkoholowe oraz wyroby tytoniowe), dostawę towarów uznaje się w każdym przypadku za dokonaną na terytorium państwa członkowskiego przeznaczenia.

## 2. MIEJSCE ŚWIADCZENIA USŁUG

### ZASADA OGÓLNA

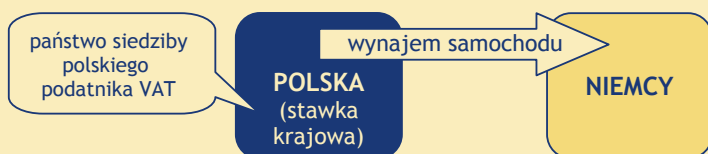
Podstawa prawna: art. 27 ust. 1 ustawy

Miejszem świadczenia, w przypadku świadczenia usług, jest miejsce gdzie świadczący usługę posiada:

- siedzibę lub
- stałe miejsce prowadzenia działalności, z którego świadczona jest usługa (w przypadku jego posiadania),
- miejsce stałego zamieszkania, w przypadku braku siedziby lub stałego miejsca prowadzenia działalności.

**Przykład:**

Polski podatnik VAT, mający siedzibę w Polsce, wynajmuje samochód osobowy podatnikowi VAT z Niemiec. Usługa opodatkowana jest w Polsce. Polski podatnik wystawi fakturę i opodatkuje usługę stawką krajową.



**Uwaga:** kolor granatowy oznacza państwo opodatkowania usługi

## ZASADY SZCZEGÓLNE

Podstawa prawna: art. 27 ust. 2 – 5, art. 28 ustawy, § 4 b i 4c rozporządzenia.

Ze względu na specyfikę niektórych usług, od zasady ogólnej ustalania miejsca świadczenia ustanowiono szereg wyjątków, wskazujących na inne miejsce ich opodatkowania.

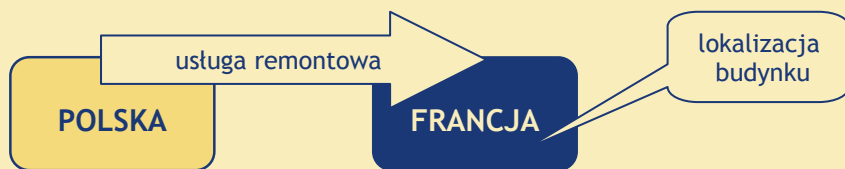
### 2.1. USŁUGI ZWIĄZANE Z NIERUCHOMOŚCIAMI

Podstawa prawna: art. 27 ust. 2 pkt 1 ustawy

Miejscem świadczenia usług związanych z nieruchomościami jest zawsze miejsce **położenia nieruchomości**. Do usług związanych z nieruchomościami należą również usługi świadczone przez rzeczoznawców majątkowych, pośredników w obrocie nieruchomościami, architektów oraz usługi nadzoru budowlanego. Zasada ta stosowana jest tylko wówczas, gdy usługa związana jest z konkretną nieruchomością, możliwą do zlokalizowania co do miejsca jej położenia.

#### Przykład:

Polski podatnik VAT wykonuje na rzecz francuskiego podatnika VAT usługę remontową budynku mieszkalnego położonego we Francji. Usługa ta jest opodatkowana we Francji. Polski podatnik VAT jest zobowiązany do rejestracji dla celów VAT we Francji i opodatkowania usługi według stawki i regulacji obowiązujących we Francji. W przypadku gdy we Francji przepisy prawne przewidują możliwość zastosowania w takiej sytuacji procedury odwrotnego obciążenia podatkiem, tzw. *reverse charge*, polski podatnik VAT nie będzie zobowiązany do rejestracji i rozliczenia podatku we Francji, ponieważ podatek rozliczy francuski podatnik podatku VAT.



Uwaga: kolor granatowy oznacza państwo opodatkowania usługi

### 2.2. USŁUGI TRANSPORTOWE

Podstawa prawna: art. 27 ust. 2 pkt 2 ustawy

Zasada ogólna: Miejscem świadczenia usług transportowych jest miejsce, gdzie odbywa się transport, z uwzględnieniem pokonanych odległości.

## 2.2.1. WEWNĄTRZSPÓLNOTOWA USŁUGA TRANSPORTU TOWARÓW

Podstawa prawna: art. 28 ust. 1 – 3 ustawy

W przypadku usługi transportu towarów, którego rozpoczęcie i zakończenie ma miejsce odpowiednio na terytorium dwóch różnych państw członkowskich, miejscem świadczenia jest miejsce, **gdzie transport towarów się rozpoczyna**.

**Przykład:**

Polski podatnik VAT świadczy usługę transportu towarów na trasie z Polski do Czech na rzecz osoby fizycznej z Czech niebędącej podatnikiem VAT. Usługa ta jest opodatkowana w Polsce. Polski podatnik VAT opodatkuje tę usługę krajową stawką podatku (22%) w odniesieniu do całości obrotu uzyskanego z tytułu świadczenia tej usługi.

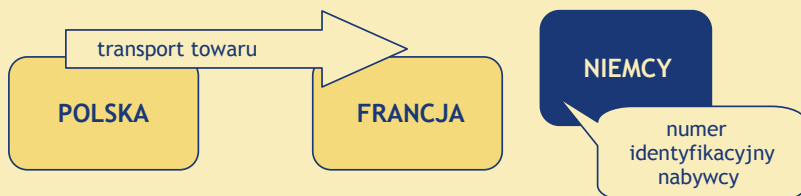


*Uwaga: kolor granatowy oznacza państwo opodatkowania usługi*

Jeśli jednak nabywca usługi podaje dla tej czynności świadczącemu usługę numer, pod którym jest zidentyfikowany dla potrzeb podatku VAT na terytorium państwa członkowskiego innego niż miejsce rozpoczęcia transportu, miejscem świadczenia będzie **terytorium państwa członkowskiego, które wydało nabywcy ten numer**.

**Przykład:**

Polski podatnik VAT świadczy usługę transportu towarów na rzecz podatnika VAT z Niemiec na trasie Polska – Francja. Nabywca usługi podaje świadczącemu usługę niemiecki numer VAT. Usługa ta będzie opodatkowana w Niemczech. Polski podatnik wystawi fakturę, w której nie wykaże stawki i kwoty podatku, lecz zamieści w niej adnotację, że „podatek rozliczy nabywca”.



*Uwaga: kolor granatowy oznacza państwo opodatkowania usługi*

## 2.2.2. TRANSPORT OSOBOWY

### a. Drogowy transport osób

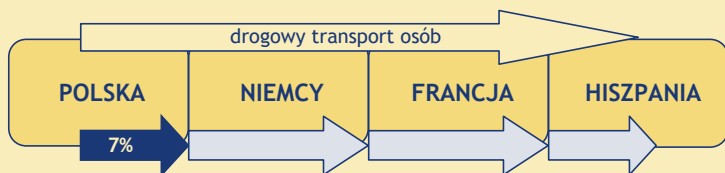
Podstawa prawna: art. 27 ust. 2 pkt 2, art. 41 ust. 2 ustawy

W przypadku świadczenia usługi drogowego transportu osób, miejsce świadczenia określa się według zasady ogólnej, tj. miejscem świadczenia jest **miejsce, gdzie odbywa się transport z uwzględnieniem pokonanych odległości**. Zasada ta ma zastosowanie zarówno do transportu krajowego jak i międzynarodowego.

Świadczący usługę międzynarodowego transportu osób opodatkuje ją w każdym z państw, przez terytoria których przejeżdża z uwzględnieniem pokonanych w tych państwach odległości oraz obowiązujących w tych państwach regulacji i stawek podatkowych.

#### Przykład:

Polski podatnik VAT świadczy rejsowe usługi transportu pasażerów autokarem z Polski do Hiszpanii przez Niemcy i Francję. Część obrotu uzyskanego z tytułu świadczenia tej usługi na terytorium Polski zostanie opodatkowana stawką 7%. Dla celów rozliczenia podatku VAT od uzyskanego obrotu na terytorium Niemiec, Francji i Hiszpanii, przewoźnik będzie zobowiązany do rejestracji w Niemczech, Francji i Hiszpanii (chyba, że dane państwo stosuje, np. uproszczone zasady opodatkowania lub zwolnienie od podatku. Szczegółowych informacji udzielają właściwe administracje podatkowe danych państw członkowskich).



*Uwaga: kolor granatowy oznacza część obrotu opodatkowanego w Polsce, kolor niebieski oznacza część obrotu opodatkowanego w Niemczech, Francji i Hiszpanii.*

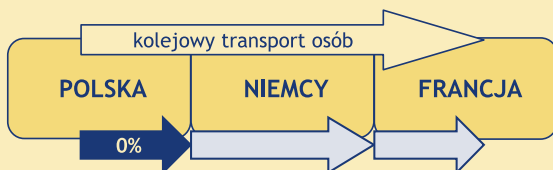
### b. Kolejowy transport osób

Podstawa prawna: art. 27 ust. 2 pkt 2, art. 83 ust. 1 pkt 23, art. 83 ust. 3 pkt 2 ustawy

Dla celów ustalenia miejsca świadczenia usług wykonywanych środkami transportu kolejowego stosuje się zasadę, w myśl której miejscem świadczenia usługi jest **miejsce, gdzie odbywa się transport z uwzględnieniem pokonywanych odległości**. Międzynarodowy transport kolejowy opodatkowany jest stawką 0% w odniesieniu do części obrotu uzyskanego z tytułu wykonania usługi na odcinku krajowym.

### Przykład:

Polski podatnik VAT (przewoźnik) świadczy usługę kolejowego transportu osób na trasie z Polski przez Niemcy do Francji na rzecz francuskiego podatnika VAT. Usługa ta będzie opodatkowana w Polsce stawką 0% w odniesieniu do obrotu uzyskanego z tytułu świadczenia tej usługi na terytorium Polski. Rozliczenie podatku VAT od uzyskanego obrotu na terytorium Niemiec i Francji regulują przepisy tych krajów.



*Uwaga: kolor granatowy oznacza część obrotu opodatkowanego w kraju, kolor niebieski oznacza część obrotu opodatkowanego w Niemczech i Francji*

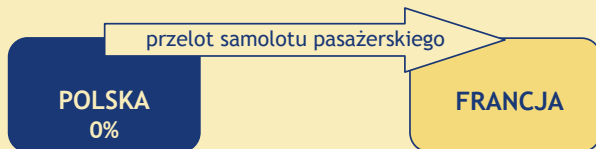
## c. Lotniczy i morski transport osób

Podstawa prawna: art. 83 ust. 1 pkt 23, ust. 3 pkt 2 ustawy, § 4 b rozporządzenia

Miejscem świadczenia, w przypadku usług transportu międzynarodowego osób, wykonywanych środkami transportu lotniczego i morskimi, jest **terytorium kraju**. Na terytorium Polski lotniczy i morski transport osób podlega opodatkowaniu stawką VAT w wysokości 0%. Oznacza to, że usługi te będą opodatkowane stawką podatku w wysokości 0% w odniesieniu do całego obrotu uzyskanego z tytułu ich świadczenia na całej trasie (w kraju i za granicą). Uproszczenie rozliczania tych usług w Polsce nie oznacza jednak, iż podatnik, wykonujący tego rodzaju usługi poza terytorium kraju, nie jest zobowiązany do przestrzegania przepisów w zakresie VAT obowiązujących w innych państwach.

### Przykład:

Polski podatnik VAT świadczy usługę lotniczego przewozu pasażerskiego na trasie z Polski do Francji na rzecz niemieckiego podatnika VAT. Usługa jest opodatkowana w Polsce. Polski podatnik VAT wystawi fakturę ze stawką 0% w odniesieniu do całości obrotu uzyskanego z tytułu wykonania usługi.



*Uwaga: kolor granatowy oznacza państwo opodatkowania usługi*

## 2.3. USŁUGI POMOCNICZE DO USŁUG TRANSPORTOWYCH

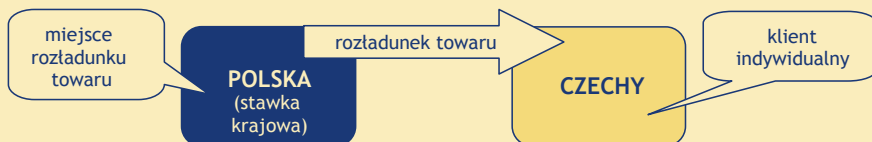
Podstawa prawna: art. 27 ust. 2 pkt 3 lit. b ustawy

Miejscem świadczenia usług pomocniczych do usług transportowych, takich jak załadunek, rozładunek, przładunek i podobne czynności, jest **miejsce, gdzie usługi te są faktycznie świadczone**.

Zasada ta podlega wyłączeniu w stosunku do usług pomocniczych do usług transportowych związanych bezpośrednio z wewnątrzwspólnotową usługą transportu towarów, jeśli nabywca usługi podał dla tej czynności świadczącemu usługę numer, pod którym jest zidentyfikowany na potrzeby podatku VAT na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium państwa członkowskiego świadczenia usługi.

### Przykład:

Polski podatnik VAT świadczy usługę rozładunku towarów znajdujących się na terytorium Polski na rzecz osoby fizycznej z Czech. Usługa opodatkowana jest w Polsce. Polski podatnik VAT opodatkuje tę usługę według stawki krajowej.



*Uwaga: kolor granatowy oznacza państwo opodatkowania usługi*

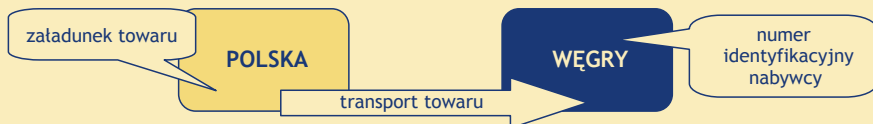
## 2.4. USŁUGI POMOCNICZE DO USŁUG TRANSPORTOWYCH, ZWIĄZANE BEZPOŚREDNIO Z TRANSPORTEM WEWNĄTRZWSPÓLNOTOWYM TOWARÓW

Podstawa prawna: art. 28 ust. 4 ustawy

W przypadku świadczenia usług pomocniczych do usług transportowych (załadunek, rozładunek, przładunek i podobne czynności), które są związane bezpośrednio z wewnątrzwspólnotową usługą transportu towarów, jeżeli nabywca usługi podał dla tej czynności świadczącemu usługę numer, pod którym jest zidentyfikowany na potrzeby podatku VAT na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium państwa członkowskiego świadczenia usługi, miejscem świadczenia jest **terytorium państwa członkowskiego, które wydało nabywcy ten numer**. Jeżeli nabywca nie podał numeru, o którym mowa wyżej, miejscem świadczenia tych usług jest miejsce ich faktycznego wykonania.

### Przykład:

Polski podatnik VAT świadczy usługi załadunku towarów znajdujących się na terytorium Polski dla węgierskiego przedsiębiorcy świadczącego usługę wewnątrzwspólnotowego transportu towarów. Węgierski usługobiorca podał numer, pod którym zidentyfikowany jest dla potrzeb podatku VAT na terytorium Węgier. Miejscem opodatkowania tej usługi są Węgry. Polski podatnik wystawi fakturę, w której nie wykaże stawki i kwoty podatku, lecz zamieści w niej adnotację, że „podatek rozliczy nabywca”.



*Uwaga: kolor granatowy oznacza państwo opodatkowania usługi*

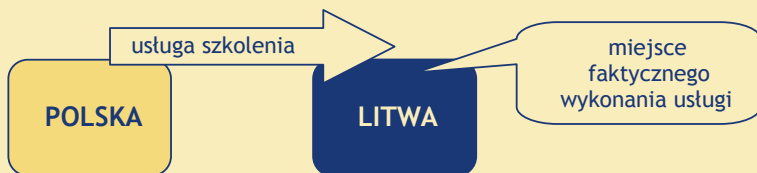
## 2.5. USŁUGI W DZIEDZINIE KULTURY, SZTUKI, SPORTU, NAUKI, EDUKACJI LUB ROZRYWKI

Podstawa prawna: art. 27 ust. 2 pkt 3 lit. a ustawy

Miejscem świadczenia usług w zakresie kultury, sztuki, sportu, nauki, edukacji i rozrywki jest miejsce, w którym te usługi są faktycznie wykonywane.

### Przykład:

Polski podatnik VAT świadczy na rzecz litewskiego podatnika VAT usługę szkolenia na Litwie. Usługa ta jest opodatkowana na Litwie. Podatnik polski ma co do zasady obowiązek zarejestrować się na Litwie i rozliczyć podatek VAT przy zastosowaniu stawek i regulacji obowiązujących na Litwie.



*Uwaga: kolor granatowy oznacza państwo opodatkowania usługi*

## 2.6. USŁUGI WYCENY MAJĄTKU RZECZOWEGO RUCHOMEGO I NA RUCHOMYM MAJĄTKU RZECZOWYM

Podstawa prawna: art. 27 ust. 2 pkt 3 lit. c i d, art. 28 ust. 7 i 8 ustawy

Miejscem świadczenia usług w zakresie wyceny majątku rzeczowego oraz usług na ruchomym majątku rzeczowym jest **miejsce, w którym usługi te są faktycznie świadczone.**

### Przykład 1:

Polski podatnik VAT – rzeczoznawca – świadczy usługę wyceny używanego samochodu w Holandii na rzecz indywidualnego holenderskiego odbiorcy. Usługa opodatkowana jest w Holandii. Podatnik polski ma obowiązek zarejestrować się w Holandii i odprowadzić podatek należny przy zastosowaniu stawek i regulacji obowiązujących w Holandii.

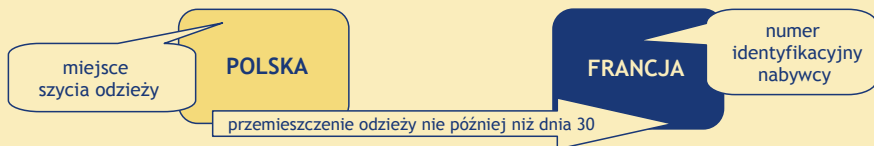


*Uwaga: kolor granatowy oznacza państwo opodatkowania usługi*

Jednakże w przypadku gdy nabywca usługi podał numer, pod którym jest zidentyfikowany na potrzeby podatku VAT na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium państwa świadczenia usługi oraz towary zostaną wywiezione z terytorium państwa świadczenia usługi, miejscem świadczenia jest terytorium państwa członkowskiego, które wydało nabywcy ten numer. W przypadku gdy tego rodzaju usługa jest wykonywana na terytorium Polski, warunek wywozu towarów jest spełniony, jeżeli wywóz nastąpi w terminie 30 dni od dnia wykonania usługi.

### Przykład 2:

Polski podatnik VAT wykonuje w swojej siedzibie usługę szycia odzieży z materiałów będących własnością zleceniodawcy usługi – podatnika VAT z Francji. Zleceniodawca podaje usługodawcy francuski numer VAT. Odzież zostaje wywieziona z Polski do Francji 15. dnia po wykonaniu usługi. Usługa opodatkowana jest we Francji. Polski podatnik wystawi fakturę, w której nie wykaże stawki i kwoty podatku, lecz zamieści w niej adnotację, że „podatek rozliczy nabywca”.



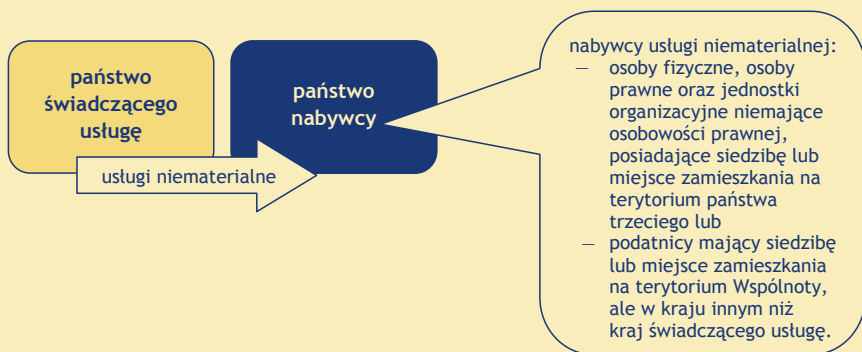
*Uwaga: kolor granatowy oznacza państwo opodatkowania usługi*

## 2.7. USŁUGI NIEMATERIALNE

Podstawa prawna: art. 27 ust. 3 i 4 ustawy

Miejscem świadczenia usług o charakterze niematerialnym (np. przeniesienie praw autorskich, usługi reklamy, usługi prawnicze, usługi wynajmu, z wyjątkiem wynajmu środków transportu, usługi doradztwa w zakresie sprzętu komputerowego (PKWiU 72.1), usługi w zakresie oprogramowania (PKWiU 72.2), badań i analiz technicznych (PKWiU 74.3) i in.), wykonywanych na rzecz:

- 1) osób fizycznych, osób prawnych oraz jednostek organizacyjnych nieposiadających osobowości prawnej, posiadających siedzibę lub miejsce zamieszkania na terytorium państwa trzeciego lub
  - 2) podatników podatku od wartości dodanej, mających siedzibę lub miejsce zamieszkania na terytorium Wspólnoty, ale w kraju innym niż kraj świadczącego usługę
- jest miejsce, gdzie nabywca usługi posiada siedzibę, stałe miejsce prowadzenia działalności, dla którego dana usługa jest świadczona, a w przypadku braku stałego miejsca prowadzenia działalności – stały adres lub miejsce zamieszkania.



**Uwaga:** kolor granatowy oznacza państwo opodatkowania usługi

### Przykład 1:

Polski podatnik VAT świadczy usługę reklamy na rzecz podatnika VAT z Holandii. Usługa opodatkowana jest w Holandii. Polski podatnik VAT wystawi fakturę, w której nie wykaże stawki i kwoty podatku, lecz zamieści w niej adnotację, że „podatek rozliczy nabywca”. Holenderski podatnik rozliczy podatek VAT na zasadzie importu usługi (*reverse charge*).

W sytuacji gdy nabywcą ww. usług jest podatnik podatku VAT, faktura dokumentująca wykonanie tych usług powinna zawierać numer, pod którym nabywca jest zidentyfikowany dla potrzeb podatku od wartości dodanej na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju.



*Uwaga: kolor granatowy oznacza państwo opodatkowania usługi*

Jeżeli jednak nabywcą usługi niematerialnej jest osoba fizyczna posiadająca miejsce zamieszkania na terytorium innego państwa członkowskiego UE, miejsce świadczenia ustala się zgodnie z zasadą ogólną.

### Przykład 2:

Polski podatnik VAT wynajmuje sprzęt fotograficzny osobie fizycznej niebędącej podatnikiem VAT z Austrii. Usługa opodatkowana jest w Polsce. Polski podatnik VAT opodatkuje usługę stawką właściwą dla tej usługi obowiązującą w Polsce. Usługę taką obrazuje poniższy schemat:



*Uwaga: kolor granatowy oznacza państwo opodatkowania usługi*

## 2.8. USŁUGI POŚREDNICTWA

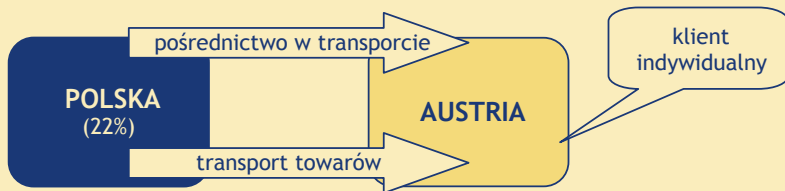
### 2.8.1. USŁUGI POŚREDNICTWA I SPEDYCJI ZWIĄZANE BEZPOŚREDNIO Z TRANSPORTEM WEWNĄTRZSPÓLNOTOWYM TOWARÓW

Podstawa prawna: art. 28 ust. 5 pkt 1 i ust. 6 ustawy

W przypadku usług pośrednictwa i spedycji, związanych bezpośrednio z wewnątrzspółnotowymi usługami transportu towarów – miejscem świadczenia jest **miejsce, gdzie transport towarów się rozpoczyna**.

### Przykład 1:

Polski podatnik VAT (spedytor) pośredniczy w usłudze wewnątrzspółnotowego transportu towarów na trasie z Polski do Austrii, która jest wykonywana przez innego polskiego podatnika VAT (przewoźnika) na rzecz klienta indywidualnego z Austrii. Usługa pośrednictwa wykonana na rzecz klienta z Austrii w takim przypadku podlegać będzie opodatkowaniu w Polsce stawką krajową.

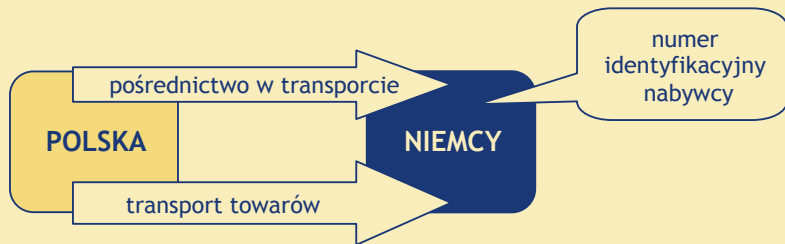


*Uwaga: kolor granatowy oznacza państwo opodatkowania usługi*

W przypadku, gdy nabywca usług pośrednictwa i spedycji, związanych bezpośrednio w transporcie wewnątrzwspólnotowym towarów podał świadczącemu usługę numer, pod którym jest zidentyfikowany na potrzeby podatku VAT na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium państwa, w którym transport towarów się rozpoczyna, miejscem świadczenia usługi jest **terytorium państwa członkowskiego, które wydało nabywcy ten numer.**

### Przykład 2:

Polski podatnik VAT pośredniczy w usłudze wewnątrzwspólnotowego transportu towarów na trasie z Polski do Niemiec, która jest wykonywana przez polskiego podatnika VAT (przewoźnika). Usługa pośrednictwa wykonana została na rzecz niemieckiego podatnika, który podaje niemiecki numer VAT. Usługa pośrednictwa podlega opodatkowaniu w Niemczech. Polski podatnik wystawi fakturę, w której nie wykaże stawki i kwoty podatku, lecz zamieści w niej adnotację, że „podatek rozliczy nabywca”.



*Uwaga: kolor granatowy oznacza państwo opodatkowania usługi*

## 2.8.2. USŁUGI WYKONYWANE PRZEZ POŚREDNIKÓW, DZIAŁAJĄCYCH W IMIENIU I NA RZECZ OSÓB TRZECICH

Podstawa prawna: art. 28 ust. 5 pkt 2 i ust. 6 ustawy

Miejscem świadczenia usług pośrednictwa, które związane są bezpośrednio z:

- a) usługami pomocniczymi do usług transportowych (załadunek, rozładunek, przeładunek i podobne czynności);
- b) usługami **innymi niż**:
  - usługi pośrednictwa i spedycji związanymi bezpośrednio z wewnątrzspółnotowymi usługami transportu towarów,
  - usługi pomocnicze do usług transportowych,
  - usługi niematerialne świadczone dla nabywców wskazanych w podrozdziale 2. 7.

**jest miejsce świadczenia usług, z którymi usługi te są związane.**

Jednakże w przypadku, gdy nabywca usługi podał świadczącemu usługę numer, pod którym jest zidentyfikowany na potrzeby podatku VAT na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium państwa świadczenia usługi, miejscem świadczenia usługi jest **terytorium państwa członkowskiego, które wydało nabywcy ten numer.**

### Przykład:

Polski podatnik VAT świadczy usługę pośrednictwa w usłudze sprzątnięcia nieruchomości położonej na terytorium Polski (wyszukuje wykonawców usług sprzątnięcia pomieszczeń biurowych) w imieniu i na rzecz francuskiego podatnika VAT. Francuski nabywca usługi pośrednictwa podaje francuski numer VAT. Usługa pośrednictwa podlega opodatkowaniu we Francji. Polski podatnik wystawi fakturę, w której nie wykaże stawki i kwoty podatku, lecz zamieści w niej adnotację, że „podatek rozliczy nabywca”.



*Uwaga: kolor granatowy oznacza państwo opodatkowania usług*

### 2.8.3. USŁUGI POŚREDNICTWA W DOSTAWIE TOWARÓW

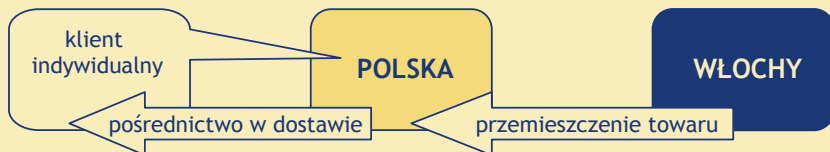
Podstawa prawna: art. 28 ust. 5 pkt 2 lit. c i ust. 6 ustawy

W praktyce gospodarczej usługa pośrednictwa w dostawie towarów najczęściej jest świadczona na rzecz kontrahenta, który jest albo dostawcą lub producentem towarów i poszukuje dla tych towarów nabywców, albo nabywcą poszukującym dostawców lub producentów określonych towarów, przy czym **towar będący przedmiotem dostawy nie staje się własnością pośrednika.**

Miejscem świadczenia w przypadku usług wykonywanych przez pośredników działających w imieniu i na rzecz osób trzecich, związanych bezpośrednio z dostawą towarów jest **miejsce dokonania dostawy towarów**, np. dla towarów wysyłanych lub transportowanych miejscem tym będzie miejsce, gdzie ich transport lub wysyłka się rozpoczyna (patrz rozdział 1).

#### Przykład 1:

Polski podatnik VAT pośredniczy w dostawie towaru dokonywanej pomiędzy włoskim dostawcą i polskim nabywcą niebędącym podatnikiem VAT (klient indywidualny). W wyniku tej dostawy towar przemieszczany jest na rzecz polskiego klienta z Włoch do Polski. Usługa pośrednictwa wykonywana jest w imieniu i na rzecz polskiego nabywcy towaru (klienta indywidualnego). Usługa pośrednictwa podlega opodatkowaniu we Włoszech. Polski pośrednik będzie zobowiązany do dokonania rejestracji we Włoszech i opodatkowania usługi według stawki i regulacji obowiązujących we Włoszech.



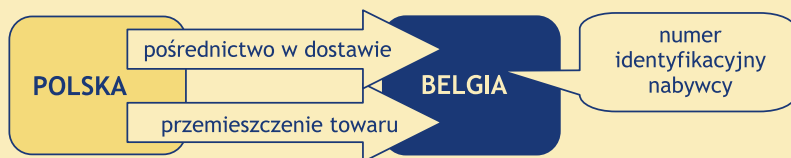
*Uwaga: kolor granatowy oznacza państwo opodatkowania usługi*

Jeśli jednak nabywca usługi podał dla tej czynności świadczącemu usługę numer, pod którym jest zidentyfikowany na potrzeby podatku zgodnie z art. 97 ust. 10 i 11 ustawy (numer VAT UE) lub podatku VAT na terytorium państwa członkowskiego innym niż ma miejsce świadczenia usługa, miejscem świadczenia będzie **terytorium państwa członkowskiego, które wydało nabywcy ten numer.**

#### Przykład 2:

Polski podatnik VAT świadczy usługę pośrednictwa w dostawie towaru dokonywanej pomiędzy polskim dostawcą i belgijskim nabywcą. W wyniku tej dostawy towar przemieszczany jest z Polski do Belgii. Usługa pośrednictwa w tej dostawie jest świadczona w imieniu i na rzecz kontrahenta z Belgii, który podał dla tej czynności belgijski numer VAT. Usługa pośrednictwa podlega opodatkowaniu

w Belgii. Polski podatnik wystawi fakturę, w której nie wykaże stawki i kwoty podatku, lecz zamieści w niej adnotację, że „podatek rozliczy nabywca”.



*Uwaga: kolor granatowy oznacza państwo opodatkowania usługi*

Broszura ma charakter informacyjny  
i nie stanowi wykładni prawa

[www.mf.gov.pl](http://www.mf.gov.pl)

Ministerstwo Finansów  
ul. Świętokrzyska 12  
00-916 Warszawa

2005